



## **Governança de Custos: A Utilização de Ferramentas Gerenciais na Tomada de Decisão em Pequenas Empresas Familiares**

Alex Eckert, Lucas Ballardin, Joél Borges Domingues, Diego Luis Bertollo

### **RESUMO**

Em uma economia globalizada como a vivenciada atualmente, não há mais espaço para ineficiência. Controlar e gerenciar os custos é uma tarefa indispensável, que vai além de auxiliar a empresa a se manter competitiva frente à concorrência. Atualmente, gerenciar custos é uma questão de sobrevivência. Pequenas empresas, pela limitação em recursos humanos, financeiros e tecnológicos, tendem a sofrer mais na busca pelo controle e gerenciamento dos custos. Sob esse aspecto, o presente trabalho tem como objetivo analisar o nível de importância que os gestores atribuem para a utilização de algum sistema de custeio no processo decisório. Foi realizada uma entrevista gravada semiestruturada com três empresas localizadas na cidade de São Marcos / RS. Apurou-se que as empresas consideram extremamente importante o controle e gerenciamento dos custos, possuindo, em algum nível, controle e acompanhamento dos gastos. As informações geradas são utilizadas principalmente para formação de preço e análise da lucratividade.

**Palavras-chave:** Apuração de Custos. Gestão de Custos. Pequenas Empresas.

## **1 INTRODUÇÃO**

Em um ambiente empresarial extremamente competitivo, onde o avanço tecnológico cresce exponencialmente e há, cada vez mais, a necessidade de se obter informações rápidas e relevantes, possuir uma gestão eficiente em custos é de suma importância para as empresas e pode gerar uma vantagem competitiva frente aos concorrentes nas tomadas de decisões.

Diversas empresas enfrentam dificuldades em calcular o custo dos produtos, preços de venda, rentabilidade e lucratividade do negócio, entre outros. Tal dificuldade muitas vezes é ainda maior nas pequenas empresas, onde, por muitas vezes, os recursos humanos, financeiros e tecnológicos são limitados.

Atualmente diversos produtos tem seu preço estabelecido pelo próprio mercado e não necessariamente baseado no custo da empresa. Em uma análise míope poderíamos concluir, partindo desse pressuposto, que a gestão de custos poderia ficar em segundo plano e talvez com menor importância. Todavia, a questão primordial e que merece atenção é: se o preço é estabelecido pelo mercado, e o lucro se forma através da diferença entre o preço e o custo, uma importante alternativa que resta para a empresa é trabalhar e buscar eficiência nos seus custos, para não sacrificar o lucro desejado e a própria viabilidade econômica do negócio.

Martins (2010) comenta que é mais provável que uma empresa analise seus custos e despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto, cujo preço é influenciado ou definido pelo mercado, do que determinar preços baseados naqueles custos ou despesas. Para Madhoc (1996), uma eficaz gestão dos custos na empresa está relacionada com a governança, proporcionando a ela uma vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes.

Diante desse contexto, o presente trabalho tem como objetivo analisar o nível de importância que os gestores atribuem para a utilização de algum sistema de custeio no processo decisório em um grupo de pequenas empresas localizadas na cidade de São Marcos /

RS.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS**

A Contabilidade de Custos surgiu na Revolução Industrial, no aparecimento das empresas industriais, com o intuito de determinar o custo dos produtos fabricados. Antes disso, praticamente só existiam empresas comerciais, as quais utilizavam a Contabilidade Financeira basicamente para avaliação do patrimônio e apuração do resultado (BORNIA, 2010).

Segundo Martins (2010), a Contabilidade de Custos inicialmente foi utilizada apenas como uma ferramenta para resolver os problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, e não como um instrumento de administração.

Nas últimas décadas, a Contabilidade de Custos vem evoluindo e modernizando-se, deixando de ser mera auxiliar na avaliação de estoques e passando a ser utilizada, também, como um importante instrumento de auxílio e suporte nas tomadas de decisões (CREPALDI, 2010).

Bornia (2010) acrescenta que, devido ao aumento da complexidade do sistema produtivo, foi constatado que as informações fornecidas pela Contabilidade de Custos eram potencialmente úteis na gestão das empresas. Os sistemas de custos podem ajudar a gerência da empresa, basicamente, de duas maneiras: auxílio ao controle e à tomada de decisão.

No que diz respeito ao controle, sua principal função é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num próximo estágio, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores definidos anteriormente.

Com relação à tomada de decisão, o seu papel é de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc. (MARTINS. 2010).

No quesito de aplicação da Contabilidade de Custos, Callado e Callado (2011) afirmam que os sistemas de custos têm sido amplamente investigados nas últimas décadas, no âmbito de empresas industriais, e seus achados têm sido tradicionalmente considerados como passíveis de aplicabilidade em empresas pertencentes a outros setores da atividade econômica.

### **2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL**

A Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos que auxiliem na gestão empresarial. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, por meio de um adequado controle dos insumos (CREPALDI, 2010).

A Contabilidade Gerencial está relacionada com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro das organizações e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações (PADOVEZE 2010).

Bazzi (2015) define a Contabilidade Gerencial como sendo um ramo da Contabilidade que utiliza técnicas e procedimentos inerentes a essa ciência, com ênfase nas funções de gestão, decisão, mensuração e informação de uma empresa. Essa ramificação da Contabilidade utiliza, primordialmente, dados históricos e estimados, visando às operações futuras, focando no usuário interno da organização. Para isso, a Contabilidade Gerencial se

utiliza de um sistema de informação gerencial (SIG), que é o responsável por auxiliar o gestor no processo decisório, contribuindo para a melhor utilização dos recursos econômicos, para o controle gerencial e para a governança empresarial.

Segundo Klein e Brito de Almeida (2017), se as empresas atuam em um ambiente ativo e de contínuo desenvolvimento de inovações tecnológicas, no qual as modernas tecnologias e processos de gestão são utilizados, é natural assumir o pressuposto da indução para a adoção e prática de avançadas técnicas de Contabilidade Gerencial. No entanto, segundo o mesmo autor, as evidências apontam para um descompasso, um hiato entre as inovações – tecnológicas e de gestão – e a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial tidas como inovadoras.

## 2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Segundo Crepaldi (2010), método de custeio é o método usado para a apropriação de custos. Para Padoveze (2000), método de custeio é o processo de identificar o custo unitário de um produto, partindo dos custos diretos e indiretos. Megliorini (2011) diz, ainda, que existem diversos métodos de apropriação de custos e cada um emprega critérios diferentes, sendo que cada método possui campos de aplicação específicos.

### 2.3.1 Custeio por Absorção

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados. Todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (MARTINS, 2010).

Padoveze (2000) conceitua o Custeio por Absorção como o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os gastos industriais indiretos são atribuídos aos produtos por rateio, de acordo com critérios de distribuição.

### 2.3.2 Custeio Variável

Também conhecido como Custeio Direto, o Custeio Variável é um método de custeamento que considera como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos, desprezando os custos fixos. Fundamenta-se na separação dos gastos em fixos e variáveis, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de produção e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção oscilantes (CREPALDI, 2010).

Comparativamente ao Custeio por Absorção, a diferença entre eles está no tratamento dado aos custos fixos. Enquanto no Custeio por Absorção eles são rateados aos produtos, no Custeio Variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado, como se despesas fossem (MEGLIORINI, 2011).

### 2.3.3 Custo-padrão

Existem diversas acepções de Custo-padrão. Muitas vezes é entendido como custo ideal de produção, ou seja, seria o valor conseguido com o uso dos melhores materiais possíveis, com a mais eficiente mão de obra, com 100% da capacidade da empresa, etc. Esta ideia de Custo-padrão está em franco desuso (MARTINS, 2010).

O mesmo autor acrescenta que há outro conceito de Custo-padrão usado atualmente e muito mais válido e prático. Trata-se de Custo-padrão Corrente. Esse método diz respeito ao

valor que a empresa fixa como meta para o próximo período, mas levando em conta as deficiências sabidamente existentes. Dessa forma o Custo-padrão Corrente estabelece uma meta e fixa uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido.

### **2.3.4 Custeio Baseado em Atividade (ABC)**

O Custeio Baseado em Atividade é um método de custeio em que os custos são atribuídos inicialmente as atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos. Uma atividade é uma tarefa que uma organização realiza para fabricar um produto ou prestar um serviço. O ABC baseia-se no conceito de que os produtos consomem atividades e as atividades consomem recursos (MAHER, 2001).

Segundo Santos (2011), o sistema de custeio por atividades veio com o propósito de não mais apropriar os custos indiretos pelos rateios tradicionais e sim pelas atividades envolvidas em sua fabricação, através dos direcionadores de custos.

### **2.3.5 Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC)**

Segundo Kaplan e Anderson (2007), o Custeio Baseado em Atividade e Tempo simplifica o processo de custeio pelo ABC tradicional. O TDABC atribui os custos dos recursos diretamente aos objetos de custos, por meio de um referencial simples que exige apenas dois conjuntos de estimativas, nenhum dos quais é de difícil obtenção. Primeiro, ele calcula os custos de todos os recursos – pessoal, supervisão, ocupação, etc. – fornecidos ao departamento ou processo. Esse custo total é dividido pela capacidade – o tempo disponível dos empregados que efetivamente executam o trabalho – do departamento, de modo a determinar a taxa de custo de capacidade.

Os mesmos autores explicam que após essa primeira etapa o TDABC usa a taxa do custo da capacidade para distribuir os custos dos recursos entre os objetos de custos, estimando a demanda de capacidade de recursos por cada objeto de custos (tipicamente tempo).

## **2.4 GESTÃO E FERRAMENTAS GERENCIAIS DE CUSTOS**

### **2.4.1 Gestão**

A palavra gestão significa gerir, administrar. É conhecido no meio empresarial e acadêmico como um tema muito amplo. As ações de planejamento, organização e controle são competências da gestão. Portanto, o foco da gestão empresarial está em colocar na prática os conhecimentos do gestor para planejar, organizar, dirigir e controlar (SCATENA, 2012).

### **2.4.2 Custeio Variável**

O sistema de Custeio Variável é útil para a tomada de decisões administrativas ligadas à fixação de preços, decisão de compra ou fabricação, determinação do mix de produtos e, ainda, para possibilitar a determinação imediata do comportamento dos lucros em face das oscilações de vendas (CREPALDI, 2014).

A alocação de custos fixos é uma prática contábil que pode, para efeito de decisão, ser pernicioso; por sua própria natureza, o valor a ser atribuído de custo fixo a cada unidade depende do volume de produção e, o que é muito pior, do critério de rateio utilizado. Por isso, decisões tomadas com base no “lucro” podem não ser as mais corretas (MARTINS, 2010).

### 2.4.3 Margem de Contribuição

A Margem de Contribuição consiste na diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis de cada produto. É o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro, pois nele não está considerado nenhum custo fixo (MARTINS, 2010).

Martins (2010) acrescenta ainda que a Margem de Contribuição tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito.

### 2.4.4 Ponto de Equilíbrio

A expressão Ponto de Equilíbrio, tradução de *break-even-point*, refere-se ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, onde os custos totais são iguais às receitas totais. É obtido quando a soma das Margens de Contribuição totalizar o montante suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas (CREPALDI, 2014).

### 2.4.5 Formação de Preço de Venda – *Mark-up*

Na formação de preço de venda com base nos custos, o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado de acordo com o método utilizado: Custeio por Absorção, Custeio Variável etc. Sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada *mark-up*, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores (MARTINS, 2010)

Martins (2010) afirma ainda que para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto. Porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc. O importante é que o sistema de custos produza informações úteis e consistentes com a filosofia da empresa, particularmente com sua política de preços.

Cabe à empresa a decisão de formar seus preços de venda. No entanto, se errar para maior, perde o mercado; se errar para menor, compromete o negócio. Portanto, a empresa deve aprender a calcular os custos reais de sua atividade, fazer a gestão estratégica dos custos e trabalhar identificando oportunidades de mercado e ganho (CREPALDI, 2014).

## 2.5 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

O prefixo *micro* e o adjetivo *pequena* designam tamanho, que, em relação à uma empresa, está associada a duas principais referências: número de empregados e faturamento (PADOVEZE, 2014).

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) utiliza o número de empregados como critério de classificação do porte das empresas e faz distinção por setor de segmento econômico, considerando como microempresas (MEs) do setor industrial aquelas com até 19 empregados, e as dos setores comercial e de serviços aquelas com até 9 empregados. Empresas de pequeno porte (EPPs) são as indústrias que contam com 20 a 99 empregados, enquanto EPPs do segmento do comércio e serviços são aquelas que possuem de 10 a 49 empregados, conforme demonstrado na tabela 1.

Tabela 1 – Porte das empresas segundo Sebrae

<b>Segmento</b>	<b>Microempresa</b>	<b>Empresa de Pequeno Porte</b>
Indústria	até 19 empregados	de 20 a 99 empregados
Comércio e Serviços	até 9 empregados	de 10 a 49 empregados

Fonte: Adaptado de Sebrae

Para fins legais, o critério de classificação das empresas é o faturamento anual. Conforme a Lei Complementar 123/06, conhecida como “Lei Geral da Micro e Pequena Empresa”, enquadram-se nessas categorias as empresas com faturamento anual de até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), de acordo com a alteração realizada pela Lei Complementar nº 155, de 2016. No entanto, há divisões intermediárias, de acordo com o faturamento, conforme demonstrada na tabela 2.

Tabela 2 – Porte das empresas segundo LC 123/2006

<b>Porte</b>	<b>Faturamento Anual</b>
Microempresa	até R\$ 360.000,00
Empresa de Pequeno Porte	De R\$ 360.000,01 até R\$ 4.800.000,00

Fonte: Adaptado de LC 123/2006

As empresas de pequeno porte normalmente são administradas pelos próprios sócios, que têm formação técnica ligada ao seu negócio, mas sem a formação administrativa de gestão, como administração, finanças, economia, marketing etc. Tal fato tem levado a um grande número de falências e encerramento de pequenas empresas nos seus primeiros anos de vida (CREPALDI, 2010).

O mesmo autor ainda acrescenta que em pesquisas recentes mostrou-se que são poucas as micro e pequenas empresas que alcançam o seu sexto ano de vida, gerando desemprego, perda do investimento do empresário e prejuízo à economia como um todo. Tudo isso por falta de um planejamento do negócio, por deficiência e falta de conhecimento da gestão diária do negócio e outros motivos como crédito e incentivo do governo.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa realizada se classifica como um estudo de caso múltiplo. Segundo Yin (2015), estudo de caso é o método preferencial em situações nas quais as principais questões da pesquisa são “como” ou “por que?” e o foco do estudo seja um fenômeno contemporâneo, em vez de um fenômeno completamente histórico. Acrescenta ainda, que o estudo de caso poderá incluir casos únicos ou múltiplos.

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa é exploratória. De acordo com Köche (2013), o objetivo fundamental de uma pesquisa exploratória é o de descrever ou caracterizar a natureza das variáveis que se deseja conhecer.

A abordagem do problema é qualitativa. Segundo Marconi e Lakatos (2011), o método qualitativo não emprega instrumentos estatísticos e preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos.

A coleta de dados foi efetuada por meio de entrevista pessoal gravada, por ser essa considerada como uma das técnicas mais adequadas para análise do material coletado e obtenção de dados confiáveis. Outro ponto positivo dessa metodologia é a possibilidade de esclarecer imediatamente dúvidas relacionadas às perguntas, bem como, estimular o entrevistado a detalhar as situações comentadas, buscando um aprofundamento da pesquisa (TEIXEIRA, 2011).

As entrevistas foram realizadas durante o mês de agosto do ano de 2018, com um grupo de 3 Empresas de Pequeno Porte, localizadas na cidade de São Marcos / RS, selecionadas pelo critério de serem empresas familiares com duas gerações atuando na gestão do negócio.

As entrevistas foram semiestruturadas, conduzidas por um roteiro de perguntas que foram posicionadas no decorrer da conversa. Segundo Ribeiro e Milan (2004), o roteiro é interessante quando se entrevista pessoas muito ocupadas, que não têm tempo para falar livremente sobre um determinado tema. O método da Análise de Conteúdo, segundo Bardin (2011) consiste em tratar a informação partindo de um roteiro específico, esse por sua vez inicia-se com: (i) pré-análise – escolhe-se os documentos, formula-se hipóteses e objetivos para a pesquisa; (ii) exploração do material - na qual se aplicam as técnicas específicas segundo os objetivos e (iii) no tratamento dos resultados e interpretações. Cada fase do roteiro segue regras específicas, podendo ser utilizado em pesquisas quantitativas ou em pesquisas qualitativas.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

### **4.1 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS**

As empresas que fazem parte do presente estudo terão sua identidade preservada, sendo identificadas como Empresa A, Empresa B e Empresa C.

A empresa A é uma empresa de Pequeno Porte, fundada no ano de 2008, atuando no ramo de prestação de serviço de corte a laser para indústrias metalúrgicas, agrícolas, moveleira, etc. A entrevista foi realizada com um sócio, ocupante do cargo de gerente administrativo.

A entrevista com a Empresa B foi realizada com um sócio, atualmente na função de gerente administrativo. A empresa produz painéis decorativos em acrílico e também produz troféus. Os produtos são personalizados de acordo com a necessidade do cliente, ou seja, não é uma produção em série. Foi fundada no ano de 2008 e se enquadra como Empresa de Pequeno Porte.

Por fim, a Empresa C é uma empresa produtora de peças e acessórios para veículos, fundada no ano de 2010. A entrevista foi realizada com o Diretor Industrial, sócio da empresa e responsável pela área de custos. Com relação ao enquadramento, também é um Empresa de Pequeno Porte.

### **4.2 ROTEIRO DE QUESTÕES E REALIZAÇÃO DAS ENTREVISTAS**

A entrevista realizada foi dividida em 6 seções, conforme listado a seguir:

- I – Informações da empresa
- II – Informações do respondente
- III – Papel e importância da gestão de custos na visão do respondente
- IV – Ferramentas atualmente utilizadas e os benefícios trazidos pela utilização
- V – Fatores que limitam a aplicação de novas ferramentas
- VI – Visão sobre o papel de uma consultoria em custos e intenção de contratação

### **4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

A partir da seção III iniciou-se as perguntas relacionadas diretamente com custos. A

entrevista iniciou com a pergunta: “O que você entende por custo? ”. A Empresa A, entende como o real gasto da empresa, o valor gasto para mantê-la em funcionamento. A Empresa B cita custos como sendo fixos ou variáveis. Considera fixos os custos para manter a estrutura da empresa e os variáveis os custos para efetivamente produzir o produto. Já a empresa C classificou como sendo o custo do produto, mão-de-obra, energia, aluguel, sendo que todos eles devem ser rateados aos produtos.

A pergunta seguinte era sobre a importância de um gerenciamento dos custos e se isso gera uma vantagem competitiva frente aos concorrentes. A empresa A citou como principais fatores de importância: saber o custo da empresa para calcular o ponto de equilíbrio e formar preço de venda. Acredita que gera sim uma vantagem competitiva, como por exemplo, em uma negociação de grande porte, saber até que preço pode chegar para ser viável financeiramente.

A empresa B também citou a formação de preço de venda como um dos principais pontos de importância em um gerenciamento de custos. Acredita que gera uma vantagem, pois quanto mais a empresa controlar os custos e buscar melhorias, mais ela conseguirá trabalhar com um preço de venda competitivo.

A empresa C foi mais enfática e afirmou que acredita que nenhuma empresa atualmente consegue se manter sem ter o mínimo de controle de custos. O respondente comentou: “ Eu desde o começo da empresa, quando não tinha muita noção dessa parte, já tinha controle de custos feito manualmente, feito à mão mesmo”.

Na sequência da entrevista, foi questionado sobre qual a principal razão que leva uma empresa a apurar e controlar os seus custos. Nesse sentido, a empresa A citou novamente a questão de formação de preço de venda e cálculo do ponto de equilíbrio. Percebe-se que a empresa utiliza muito fortemente os custos para formação de preço.

A empresa B citou, como principal razão, conseguir trabalhar com um preço competitivo e, além disso, saber a real lucratividade da empresa. Nesse sentido, o respondente afirmou: “ Para formular o preço do meu produto eu preciso ter noção dos dois custos, fixos e variáveis, e as reflexões deles. Quanto menor conseguir fazer meu custo, mais competitivo irei ser no mercado”.

A empresa C acompanhou a mesma linha da Empresa B, citando como principais razões a formação de preço e a análise e acompanhamento da lucratividade.

A próxima seção, IV, trata das ferramentas atualmente utilizadas pelas empresas entrevistadas e os benefícios trazidos pela utilização. A primeira questão é se atualmente é utilizado algum método de apuração de custos. A empresa A afirmou que ainda não possui um método de custeio 100% implantado, mas que está trabalhando nisso. Atualmente, possui alguns controles em planilhas eletrônicas e está migrando para o sistema gerencial da empresa.

A empresa B possui controle e acompanhamento periódico dos custos totais e no momento está implantando um controle dos custos variáveis por pedido. A cada pedido é gerada uma relação de todos os custos variáveis que ocorrerão e a partir disso é gerado o preço de venda e cálculo da margem de contribuição.

A empresa C possui controle principalmente para a formação de preços. Com relação aos custos totais da empresa, o entrevistado afirmou que não dá muita importância para isso. “Se o resultado operacional estiver dentro do esperado, não me apego muito aos custos totais” afirmou o entrevistado.

Na sequência foi perguntado qual era o tratamento dado aos custos fixos. A empresa A informou que rateia aos departamentos de acordo com o número de horas máquinas. A empresa B considera o custo fixo na formação do preço de acordo com uma estimativa de tempo de produção. Utiliza também a ferramenta de margem de contribuição e posteriormente os custos fixos totais são considerados para o cálculo do ponto de equilíbrio. A empresa C



reiterou que não dá muita atenção aos custos fixos.

Com relação à periodicidade de apuração dos custos, as empresas A e B apuram mensalmente e a empresa C, trimestralmente.

No tocante à forma de controle dos custos, as três empresas atualmente utilizam a maior parte das informações em planilhas eletrônicas. As empresas A e C estão migrando toda a parte de custos para o sistema gerencial da empresa, pois argumentam que da forma atual há muita demora para operacionalização e obtenção de informações.

Questionadas sobre o cálculo da lucratividade, as três empresas afirmaram que calculam e analisam periodicamente a lucratividade geral da empresa. O respondente da empresa C citou: “Eu não trabalho sem saber quanto a empresa está dando de lucro”.

A próxima questão tratou sobre ponto de equilíbrio e surpreendentemente apenas a empresa B calcula e acompanha tal informação. As empresas A e C no momento não calculam.

Na sequência perguntou-se sobre a formação dos preços de venda, assunto que os entrevistados citaram diversas vezes nas perguntas anteriores.

A empresa A informou que calcula os preços baseados exclusivamente nos custos. Possui um valor de taxa hora de cada departamento e a cada pedido é calculado o tempo de execução, para ser conhecido o custo daquele pedido. Posteriormente, é aplicado *mark up*.

A empresa B também calcula o preço de venda baseado nos custos. A cada pedido é gerado um relatório de todos os custos variáveis e uma estimativa de custo fixo baseado no tempo de produção. Apesar de formar o preço dessa forma, o entrevistado afirmou que sempre está acompanhando o mercado para garantir que o preço esteja competitivo.

A empresa C também forma os preços baseados nos custos e acrescidos de um lucro mínimo desejado. Quando há lançamento de novos produtos, é agregado valor no preço inicial e posteriormente é reduzido conforme aceitação do mercado.

A Seção V que será tratada na sequência, trata sobre fatores que limitam a aplicação de novas ferramentas e, a primeira questão, é justamente se na opinião do respondente a empresa poderia utilizar um maior número de ferramentas e melhorar o gerenciamento dos custos.

As três empresas afirmaram com bastante convicção que há pontos a serem melhorados. Como prioridade, a empresa A citou a necessidade de um apontamento da efetividade da produção, ou seja, poder acompanhar se o tempo estimado no momento da formação do preço está alinhado com o efetivamente ocorrido na fabricação.

Para a empresa B, o principal ponto que deveria ser melhorado é com relação ao tempo gasto para calcular os custos de cada pedido, através das planilhas eletrônicas. Se essas informações fossem geradas por um sistema, otimizaria muito a operação.

A empresa C também cita melhorias no sistema. Afirmou que pretende passar todas as informações de custos para dentro do sistema, para conseguir obter informações rápidas e precisas para, por exemplo, no momento de uma negociação importante, conseguir fazer simulações e saber até que preço é viável trabalhar.

A próxima pergunta, é sobre quais os fatores que impedem ou limitam que essas melhorias sejam implantadas. A empresa A citou, como principal dificuldade, a grande variedade de itens girando ao mesmo tempo, onde, algumas vezes, os apontamentos podem demorar mais que a própria produção.

Nas empresas B e C o fator limitante é o sistema atualmente utilizado, que não fornece o suporte necessário na área de custos. O entrevistado da empresa B argumentou, dizendo: “Geralmente os sistemas que vejo são mais focados para quem tem produção em linha. Para empresas que fazem produtos personalizados, como é o nosso caso, há uma certa carência”.

Por fim, a última seção da entrevista engloba a visão sobre o papel de uma consultoria externa e intenção de contratação. O primeiro questionamento é se, na visão do entrevistado, é

importante a contratação de uma consultoria externa para auxiliar no gerenciamento dos custos.

A empresa A considera bastante importante e comentou que toda parte de custos que possui no momento, planilhas, cálculos de taxa hora, mark up, foi executada com auxílio de consultoria. O respondente comentou: “O interessante de uma consultoria é que muitas vezes alguém de fora da empresa, com conhecimento sobre o assunto, enxerga pontos a serem melhorados que nós internamente não percebemos”.

A empresa B comentou que considera interessante, mas nunca contratou nenhum consultor. Entende que a consultoria é importante se em um determinado momento a empresa sentir muita dificuldade e não conseguir dar andamento no trabalho de custos.

A empresa C comentou que no momento não considera importante uma consultoria. Acredita que possuindo um bom sistema gerencial, não há necessidade de consultoria. A não ser que a empresa não esteja tendo um resultado satisfatório e os gestores não consigam identificar o problema, nesse caso sim, seria importante.

Por fim, foi perguntado quais seriam os principais fatores que levariam a empresa contratar uma consultoria. Para a empresa A, é preciso que haja confiança no consultor que será contratado e que ele tenha conhecimento para efetivamente auxiliar e trazer melhorias na organização.

A empresa B contrataria uma consultoria se percebesse que algum cálculo está errado ou se internamente não conseguirem dar andamento no processo de gerenciamento dos custos.

A empresa C entende que depende da situação da empresa. Na opinião do entrevistado, os pequenos empresários ainda têm a cultura de buscar auxílio de uma consultoria apenas em momentos de dificuldade.

#### 4.4 DISCUSSÃO

De uma forma geral, foi possível perceber que as empresas entrevistadas consideram extremamente importante o controle e gerenciamento de custos, possuindo, em algum nível, controle e acompanhamento dos gastos. As informações são usadas principalmente para formação de preço e secundariamente para análise da lucratividade do negócio.

Foi identificado, de forma bastante interessante, que o tema Custos está na linha de frente das empresas entrevistadas, ou seja, existem movimentos em busca de melhorias, seja através de troca de sistema ou revisão dos processos internos.

Com relação ao controle dos custos, apurou-se que ele é feito em um misto entre planilhas eletrônicas e sistemas gerenciais, sendo que, percebe-se a intenção em transferir essas informações todas para o sistema, buscando uma otimização do tempo e uma geração de informação instantânea. As restrições dos sistemas gerenciais inclusive foram bastante citadas nos fatores que limitam a utilização de um maior número de ferramentas gerenciais de custos.

Por fim, no que diz respeito à consultoria externa, verificou-se uma certa discrepância entre os respondentes. Apenas uma empresa, das três entrevistadas, possui consultor para implantação e gerenciamento. As demais até consideram interessante, mas entendem que seja necessário em momentos de dificuldade.

### 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As empresas estão inseridas em uma economia globalizada onde não há mais espaço para ineficiência. Passou-se o tempo onde os custos de ineficiência eram cobertos pelo lucro. Atualmente, exceto algumas exceções, com a concorrência extremamente elevada, a ineficiência pode comprometer de forma bastante séria a continuidade da empresa. Diante

desse cenário, é de extrema importância conhecer e gerenciar os custos envolvidos na fabricação de produtos e prestação de serviços.

O objetivo do presente trabalho foi verificar o nível de conhecimento e utilização de ferramentas gerenciais de custos em um grupo de pequenas empresas localizadas na cidade de São Marcos / RS, verificar se há utilização de algum sistema de custeio e de que forma essa utilização auxilia no processo decisório da empresa e, por fim, verificar o nível de importância que os gestores atribuem a essa questão e se há interesse em buscar consultoria profissional externa para auxiliar na implantação e gerenciamento. O objetivo proposto foi alcançado.

As entrevistas demonstraram que os entrevistados entendem que o mercado atualmente é extremamente competitivo e consideram de suma importância a empresa possuir um controle e gerenciamento dos custos, utilizando as informações geradas principalmente para formação de preço e cálculo da lucratividade.

Além disso, verificou-se um movimento, por parte dos gestores, em buscar melhorias e aperfeiçoamento de operações relacionadas aos custos da empresa. As empresas necessitam, cada vez mais, de informações rápidas e precisas para suporte ao processo decisório.

Como limitação do presente trabalho pesa o fato de ter sido elaborado com um grupo de apenas três empresas. Diante desse fato, as informações apuradas não podem ser generalizadas para outras empresas.

Como sugestão para estudos futuros, acredita-se que seria interessante reproduzir as questões abordadas neste trabalho para um universo maior de empresas, para que se possa, estatisticamente, utilizar os resultados de uma forma mais abrangente e não limitado apenas as empresas que fizeram parte da pesquisa.

## REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Ed. rev. e ampl. São Paulo: Edições 70, 2011.

BAZZI, Samir. **Contabilidade Gerencial: conceitos básicos e aplicação**. Curitiba: Intersaberes, 2015.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL, **Lei Complementar Nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm). Acesso em 28/07/2018.

CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. **Relações entre o Grau de Sofisticação do Sistema de Custos e as Práticas de Gestão de Custos em Empresas Agroindustriais**. Contabilidade, Gestão e Governança, v. 14, n. 1, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KAPLAN, Robert S.; ANDERSON, Steven R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

KLEIN, Luciana; BRITO DE ALMEIDA, Lauro. **A influência dos fatores contingenciais na adoção de práticas de contabilidade gerencial nas indústrias paranaenses**. Revista Universo Contábil, v. 13, n. 3, p. 90, 2017.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 32. ed. Petrópolis: Vozes, 2013.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MADHOK, Anoop. The organization of economic activity: Transaction costs, firm capabilities, and the nature of governance. **Organization Science**, v. 7, n. 5, p. 577-590, 1996.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2011.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. São Paulo, IESDE BRASIL SA, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóves Luis; MARTINS, Miltes Angelita. **Contabilidade e Gestão para micro e pequenas empresas**. Curitiba: InterSaber, 2014.

RIBEIRO, José Luis Duarte; MILAN, Gabriel S. **Entrevistas individuais: teoria e aplicações**. Porto Alegre: FEENG, 2004.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, Métodos de depreciação, ABC – Custeio Baseado em Atividade, Análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SCATENA, Maria Inês Caserta. **Gestão Empresarial: Ferramentas para a Moderna Teoria, Implementação e Prática**. Curitiba: Ibplex, 2012.

SEBRAE. **Critérios de classificação de empresas: EI, ME, EPP**. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>. Acesso em 28/07/2018.

TEIXEIRA, Aridélmo José Campanharo et al. **A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do Estado do Espírito Santo**. BBR-Brazilian Business Review, v. 8, n. 3, 2011.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. São Paulo: Bookman editora, 2015.